Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

Numéro 31934 du rôle
Inscrit le 11 janvier 2013

Audience publique du 6 mars 2013

Recours formé par
Monsieur ..., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31934 du rôle et déposée le 11 janvier 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Nicolas BANNASCH avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., dit ..., demeurant à L-…, tendant à l'annulation d'une injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 10 décembre 2012 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, adressée à la Banque ... s.a. ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 7 février 2013 ;

Vu les pièces versées en cause ainsi que la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Nadia JANAKOVIC, en remplacement de Maître Nicolas BANNASCH, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 25 février 2013.

Par courrier daté du 10 décembre 2012, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », enjoignit la Banque ... s.a. de lui fournir certains renseignements concernant Monsieur ..., dit ..., au motif que ce dernier ferait l'objet d'un contrôle fiscal en France, ladite injonction étant libellée comme suit :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 12 juin 2012 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants*

pour le 15 janvier 2013 au plus tard.

Identité de la personne faisant l'objet d'une enquête / d'un contrôle en France :

... , dit ...

Date et lieu de naissance: ...

Adresse connue: ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant:

Monsieur ... fait actuellement l'objet d'un contrôle fiscal de la part des autorités françaises. Selon le fisc français, Monsieur ... a mis en place un mécanisme de défiscalisation frauduleux par lequel il a détourné des sommes considérables qu'il a ensuite déposées dans des établissements bancaires hors France afin de se soustraire à toute imposition. Lors de ce contrôle, le fisc français a constaté aussi l'existence d'un compte luxembourgeois auprès de votre banque. Alors que selon le fisc fançais, le contribuable a fait obstruction aux activités d'enquête, ce premier a besoin de certains renseignements bancaires afin de clarifier la situation fiscale de Monsieur ... qui n'est pas considéré fiscalement comme contribuable résident luxembourgeois par l'Administration des contributions directes.

Pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010, je vous prie de bien vouloir nous fournir les renseignements suivants:

- *Qui est (sont) le(s) titulaire(s) actuel(s) du compte bancaire no LU93 1343 0483 1170 0000?*

- *Veuillez fournir le nom de la (des) personne(s) ayant ouvert ce compte bancaire si l'ouverture se situe dans la période concernée ;*

- *Veuillez indiquer les soldes d'ouverture et de clôture du compte pour la période concernée ;*

- *Veuillez préciser le montant des intérêts payés pour ce compte pour la période concernée s'il existe;*

- *Veuillez indiquer le montant des impôts payé* (sic) *sur les intérêts durant cette prériode s'il y en a eu ;*

- *Veuillez fournir des renseignements sur le fondateur de la société Ergom Foundation (s'il est connu) ;*

- *Veuillez fournir les relevés bancaires de ce compte pour la période concernée ;*

La demande vise à déterminer l'impôt sur le revenu ainsi que les revenus propres pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010.

Selon les autorités fiscales françaises, tous les moyens possibles pour obtenir les enseignements ont été épuisés dans l'Etat requérant.

Après examen, la demande satisfait à mon avis aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, vous êtes obligée de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif (...) ».

Monsieur ... a fait introduire, par requête déposée le 11 janvier 2013 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à l'annulation de l'injonction précitée du 10 décembre 2012.

Quant à la recevabilité

Aux termes de l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande « *Contre les décisions visées à l'article 4, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Contre les décisions visées à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements. Le recours contre les décisions visées aux articles 4 et 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance* (…) ».

Il échet de préciser que l'article 4 sus-visé vise la décision portant injonction de l'administration fiscale adressée au détenteur des renseignements concerné de fournir les renseignements demandés.

Dès lors, aucune disposition légale ne prévoyant la possibilité d'exercer un recours en réformation contre une décision portant injonction au détenteur des renseignements concerné de fournir les renseignements demandés, seul un recours en annulation est possible contre la décision querellée.

Le recours en annulation, par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

Quant au fond

A l'appui de son recours, le demandeur expose avoir fait, en France, l'objet d'un examen contradictoire de sa situation fiscale à partir du 20 décembre 2011, examen qui aurait porté sur la période du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2010 et qui se serait soldé par une proposition de rectification de ses revenus en date du 18 juillet 2012. Il affirme encore que lors d'une réunion de clôture ayant eu lieu le 13 juillet 2012, précédant la prédite proposition de rectification des revenus, l'administration fiscale française aurait « *juridiquement et officiellement* » mis un terme à sa période d'investigation, laquelle aurait débuté le 22 décembre 2011.

En droit, le demandeur se prévaut en premier lieu d'une violation du principe du contradictoire et du droit à un procès équitable pour ensuite invoquer l'absence d'enquête ou d'investigation en cours à son encontre en France et finalement discuter de la pertinence des renseignements sollicités par les autorités françaises.

En ce qui concerne plus particulièrement la violation du principe du contradictoire et du droit à un procès équitable, le demandeur met en exergue le fait qu'il ne se serait jamais vu notifier la demande de renseignement des autorités françaises, de sorte qu'il lui aurait été impossible de vérifier si les informations transmises par les autorités françaises aux autorités luxembourgeoises seraient à considérer d'un côté, comme des informations de référence pertinentes susceptibles de justifier les motifs de la demande et, de l'autre côté, de nature à pouvoir convaincre les autorités luxembourgeoises que les renseignements sollicités seraient nécessaires, pertinents ou indispensables dans le cadre de son imposition en France.

Le demandeur souligne par ailleurs que comme le tribunal serait saisi d'un recours en annulation dirigé contre une demande de renseignements, il lui appartiendrait de vérifier si les obligations de l'Etat requis ont été respectées et de vérifier si la demande de l'Etat requérant est valable et complète. Il estime cependant qu'aucun élément du dossier ne permettrait de vérifier si la demande d'échange de renseignements des autorités françaises était valable ou si le pays requérant n'était pas en train d'aller à la pêche aux renseignements, manœuvre qui serait formellement proscrite par l'échange de lettres et que le manuel de l'OCDE permettrait de contrer en enjoignant à l'Etat requis de solliciter des éclaircissements auprès de l'Etat requérant, et ce d'autant plus qu'il se serait déjà vu notifier une proposition de rectification de ses revenus qui aurait mis fin au contrôle fiscal précédemment en cours. Le demandeur est dès lors d'avis qu'il ne disposerait pas des renseignements nécessaires pour lui permettre d'identifier de manière non équivoque le lien existant entre les faits « non autrement décrits de manière précise » et les documents et renseignements demandés.

Monsieur ... estime ainsi qu'il n'aurait pas eu droit à un procès équitable et il estime que le principe du contradictoire a été violé en l'espèce, en ce sens qu'il n'aurait pas eu la possibilité de prendre connaissance de toute pièce ou observation présentée au juge en vue d'influer sa décision et de la discuter, de sorte qu'il conclut à une annulation de la décision entreprise.

La partie étatique n'a, quant à elle, pas pris position quant au premier moyen ainsi soulevé par le demandeur.

Force est au tribunal de constater que le demandeur a mis en exergue ses difficultés à pouvoir vérifier la pertinence des renseignements sollicités par les autorités fiscales françaises et ce compte tenu, d'une part, du libellé de l'injonction et, d'autre part, de la non-communication de la demande afférente des autorités françaises, et a ainsi soulevé la question du respect des droits de la défense et de l'égalité des armes.

Il y a lieu de rappeler que le droit à un procès équitable implique que toute partie doive avoir une possibilité raisonnable d'exposer sa cause au tribunal dans des conditions qui ne la désavantagent pas d'une manière appréciable par rapport à la partie adverse[1] : ce principe d'égalité des armes est l'un des éléments essentiels du procès équitable[2], d'autant plus qu'il sous-entend le respect des droits de la défense ou encore la nécessité d'un débat contradictoire[3]. Le principe du contradictoire s'entend quant à lui comme le droit, pour les parties à un procès, de prendre connaissance de toute pièce ou observation présentée au juge en vue d'influencer sa décision et de la discuter[4] [5].

Dans la mesure où il n'est pas contesté que le demandeur n'a jamais eu connaissance du contenu exact de la demande de renseignement adressée par les autorités fiscales françaises aux autorités luxembourgeoises compétentes au cours de la phase précontentieuse et ne s'est par ailleurs pas vu notifier une copie de ladite demande lors de la phase contentieuse, il appartient au tribunal de vérifier si l'injonction du directeur a permis au demandeur de préparer utilement sa défense, de sorte que ni le droit à un procès équitable, ni le principe du contradictoire n'ont été violés en l'espèce.

Ainsi, il y a lieu de souligner que l'injonction du directeur en matière d'échange de renseignements doit, comme toute décision administrative, être motivée, ladite motivation devant être ainsi retraçable tant par le contribuable, de sorte à permettre à celui-ci d'introduire le cas échéant un recours basé sur des moyens précis et circonscrits devant les juridictions administratives, que par les juridictions administratives. En effet, il y a lieu de rappeler que le fait pour l'administration de se limiter, dans la décision déférée, à reprendre les formules générales et abstraites prévues par la loi, sans tenter de préciser concrètement comment, dans le cas d'espèce, des raisons de fait permettent de justifier la décision, équivaut à une absence de motivation, mettant le juge administratif dans l'impossibilité de contrôler la légalité de l'acte[6]. De même, il échet de souligner que l'administration ne peut se borner à avancer de vagues considérations

---

[1] Cf, notamment : Cour eur. DH, 27 oct. 1993, *Dombo Beheer BV c/ Pays-Bas*, Série A n° 274, § 93 ; 22 fév. 1996, *Bulut c/ Autriche*, Rec. 1996-II, § 97 ; 18 mars 1997, *Foucher c/ France*, Rec. 1997-II, § 34, cités dans Jean-François Renucci, Introduction générale à la Convention européenne des Droits de l'Homme – Droits garantis et mécanisme de protection, Conseil de l'Europe, p.87.

[2] Cour eur. DH, 24 fév. 1997, *De Haes et Gijsels c/ Belgiqe*, Rec. 1997-I, § 53 ; 24 nov. 1997, *Werner c/ Autriche*, Rec. 1997-VII, § 67, op.cit., p.88.

[3] Cour eur. DH, 29 mai 1996, *Feldbrugge c/ Pays-Bas,* Série A n° 99, op.cit., p.88..

[4] Cour eur. DH, 25 janv. 2000, *Slimane-Kaïd c/ France*, n° 29507/95, non publié ; 8 fév. 2000, *Voisine c/ France*, n° 27362/95, non publié. Cf aussi Cour eur. DH, 26 avr. 2001 et (Gr. ch.), 26 juill. 2002, *Meftah c/ France*, n° 32911/96, non publié, op.cit., p.88. Voir aussi, de manière générale, *"Le droit à un procès équitable",* Un guide sur la mise en oeuvre de l'article 6 de la Convention européenne des Droits de l'Homme - Précis sur les droits de l'homme, no 3**,** Conseil de l'Europe, 2[e] éd, 2007, pp.50 ss.

[5] Voir trib. adm., 6 février 2012, numéro 29592 du rôle, www.ja.etat.lu

[6] Trib. adm. 18 novembre 1997 n°9718 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Procédure administrative non contentieuse, n°67

libellées de façon tellement générale et abstraite qu'elles s'analysent en une motivation stéréotypée, qui – à l'admettre – serait de nature à motiver tout avis et décision défavorables émis en la matière. En effet, admettre pareilles motivations « *passe-partout* » équivaudrait à cautionner l'arbitraire[7].

Le tribunal, pour sa part, constate le caractère concis, voire laconique de la motivation de la décision directoriale déférée, laquelle se contente, après un très bref résumé des faits gisant à la base de la demande française, d'affirmer péremptoirement que la demande satisferait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements et qu'elle contiendrait toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Or, confrontée à une telle motivation succincte, pour ne pas dire stéréotypée, le demandeur n'était pas en mesure de formuler avec une précision suffisante ses moyens[8] dès sa requête introductive d'instance, la partie étatique n'ayant déposé le dossier administratif, révélant ainsi les circonstances précises de l'injonction déférée, et notamment le contenu de la demande d'informations émanant de la France, que concomitamment à son mémoire en réponse en date du 7 février 2013, de sorte que le respect des droits de la défense du demandeur n'a pas été garanti en l'espèce.

A titre superfétatoire, il y a encore lieu de préciser que si le demandeur a certes, par courrier adressé au tribunal le 19 février 2013, sollicité la possibilité de déposer un mémoire supplémentaire au tribunal administratif et que s'il est certes vrai que l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 prévoit pour le président de la chambre ayant à connaître de l'affaire la possibilité d'ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires, il y a néanmoins lieu de souligner que cette possibilité exceptionnelle, limitée *a priori* à la situation où de nouveaux éléments se révèleraient en cours de procédure, sans faute des parties, et qui imposerait nécessairement des délais supplémentaires, ne saurait cependant devenir la règle afin de couvrir le caractère vicié *ab initio* de la décision directoriale déférée, sous peine de dénaturer la procédure accélérée telle que voulue par le législateur et imposer systématiquement aux demandes de renseignements étrangères des délais difficilement acceptables - l'OCDE préconisant ainsi que l'autorité requise fournisse les renseignements dans les 90 jours à compter de la date de réception d'une demande[9] - susceptibles de porter préjudice aux engagements internationaux du Luxembourg, délais supplémentaires générés, à la base, par une motivation insuffisante de la décision de l'administration, la partie étatique ayant d'ailleurs elle-même souligné l'importance de respecter la procédure accélérée telle que voulue par le législateur et d'éviter aux demandes de renseignements étrangères des délais difficilement acceptables.

Il convient d'ailleurs dans ce cadre de citer la Cour administrative, laquelle, dans son avis relatif au projet de loi afférent[10], avait déjà souligné que « *la procédure contentieuse particulière instaurée par l'article 6 du projet et plus particulièrement la limitation du nombre de mémoires à*

---

[7] Trib. adm. 16 juin 2004 n°17416 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Procédure administrative non contentieuse, n°67
[8] Voir trib. adm., 6 février 2012, numéro 29592 du rôle, www.ja.etat.lu
[9] Aide-mémoire figurant dans le Manuel de l'OCDE sur la mise en oeuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.21.
[10] Projet de loi 6072[1], avis de la Cour administrative, 29 octobre 2009, p.5.

un seul par partie ne pourra fonctionner correctement en pratique, sans porter atteinte aux droits de la défense de l'auteur du recours, que si la décision d'injonction comporte une motivation suffisante comportant les informations nécessaires pour mettre les destinataires de la décision en mesure de vérifier si les conditions pour faire droit à une demande d'échange d'informations se trouvent vérifiées. En effet, en présence d'une décision d'injonction non motivée ou partiellement motivée, le destinataire de cette décision devra introduire son recours sans connaître les motifs exacts qui ne lui seront communiqués en définitive qu'à travers le mémoire en réponse déposé pour compte de l'Etat auprès du tribunal administratif (...) ».

L'injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 10 décembre 2012 encourt dès lors l'annulation pour insuffisance de motifs et violation des droits de la défense sans qu'il n'y ait lieu de trancher plus en avant les autres moyens avancés par le demandeur ayant notamment trait à l'absence d'enquête ou d'investigation en cours de la part des autorités françaises et la nature non pertinente des informations demandées, et le dossier doit être renvoyé en prosécution de cause devant l'autorité administrative compétente afin qu'elle prenne une décision dans les formes qui lui sont prescrites par la loi.

Le demandeur a encore sollicité la condamnation de l'Etat à lui payer une indemnité de procédure d'un montant de 2.000.- € sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, demande qui est cependant à rejeter étant donné que Monsieur ... omet de spécifier la nature des sommes exposées non comprises dans les dépens et ne précise pas en quoi il serait inéquitable de laisser des frais non répétibles à sa charge, la simple référence à l'article de la loi applicable n'étant pas suffisante à cet égard.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,

reçoit le recours en annulation en la forme,

au fond déclare le recours justifié,

partant annule l'injonction du directeur de l'administration des Contributions directes 10 décembre 2012, référencée 2012-270-S1 JT, telle qu'adressée à la Banque ... s.a. et renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure telle que formulée par le demandeur ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 6 mars 2013 par :

Marc Sünnen, vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Hoffmann | s. Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 6.3.2013

Le Greffier du Tribunal administratif